



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13.6.2024

Αριθμός απόφασης: 1838

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, κατά της υπ' αριθ. πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2017, της Α.Α.Δ.Ε., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Την εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμόπράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2017, της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας τελικό χρεωστικό ποσό 3.301,83 €. Στην εν λόγω πράξη συμπεριλαμβάνεται το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έλαβε η προσφεύγουσα από την Ολλανδία, ποσού 20.198,00 €, ενώ έχει συμψηφιστεί και ο φόρος που αποδόθηκε στην αλλοδαπή, ύψους 1.913,00 €.

Στις η προσφεύγουσα υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ το υπ' αριθ. αίτημα για την παραλαβή και εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης, φορολογικού έτους 2017 με τα συνημμένα έγγραφα που απέστειλε ως κάτοικος εξωτερικού.

Στις με την αποστολή ηλεκτρονικού μηνύματος η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ απέρριψε το ανωτέρω αίτημα της προσφεύγουσας καθώς δεν προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας με apostille για να φορολογηθεί ως κάτοικος εξωτερικού, για τη χρήση 2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου και της απόρριψης του υπ' αριθ. αιτήματός της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Κατόπιν αίτησης στην Ολλανδική Φορολογική Αρχή για τη χορήγηση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας για το έτος 2017, έλαβε την απάντηση ότι δεν δύναται να εκδοθεί πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος αυτό διότι έχουν παρέλθει τα πέντε (5) έτη.
2. Όπως φαίνεται από το εκκαθαριστικό της Ολλανδικής Φορολογικής Αρχής το επίμαχο ποσό των 20.198,00 ευρώ είναι το ακριβές φορολογητέο εισόδημά της στην Ολλανδία.
3. Στη σύμβαση εργασίας της στην Ολλανδία αναγράφεται ρητά ότι ίσχυε από 01/01/2017 έως 30/09/2017 που αντιστοιχεί σε 273 ημέρες μέσα στο έτος 2017 και συνεπώς πληροί τις προϋποθέσεις για την αναγνώρισή της ως κάτοικο εξωτερικού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/2018: «Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ως άνω απόφαση ΣτΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του».
2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣτΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.
4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραδεκτώς ασκείται ενώπιον της Υπηρεσίας μας η υπό κρίση προσφυγή κατά της απόρριψης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ να εκκαθαρίσει την τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, καθώς η προσφεύγουσα αιτείται να γίνει δεκτό ότι, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, δεν οφείλει φόρο εισοδήματος για τα ποσά από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή
β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1177/2014 'Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013':

«...Β) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

1. Από το συνδυασμό των όσων αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά δεν είχε προβεί στη διαδικασία μεταβολής της κατοικίας ή της διαμονής του κατά το έτος αναχώρησης από την Ελλάδα και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας, ενώ είναι εγγεγραμμένος σε Δ.Ο.Υ. όπου υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι

φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οφείλει να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια πριν από τη μεταβολή:

i) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, ή
ii) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός του, ή
iii) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στο άλλο κράτος.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση από το φορολογούμενο κανενός εκ των ανωτέρω δικαιολογητικών, τότε η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να δεχθεί βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η κατοικία του εν λόγω φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή.

[...]

Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφε/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης περί διπλής κατοικίας....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/2017: «1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση ... Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.....

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού. γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι: α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή. Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,

- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και

- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση). Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

[..]

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.....»

Επειδή προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, **πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία** (πρβλ. ΣΤΕ1948/1956, ΣΤΕ 3870/2002, ΣΤΕ 3973/2005, ΣΤΕ 1113/2008, ΣΤΕ 259/2011, ΣΤΕ 2353/2022 κ.ά.), όπως ιδίως η **ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του** (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), **ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων**, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣΤΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος πέραν το δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣΤΕ 2105/2018).

Επειδή, ρυθμίσεις για τη φορολογική κατοικία περιέχουν και οι προπαρατεθείσες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013. Με τις διατάξεις αυτές, οι οποίες εναρμονίζονται προς τα ισχύοντα στη διεθνή πρακτική, καθιερώνεται, κατ' ουσίαν, τεκμήριο φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα φυσικά πρόσωπα που διαμένουν στη χώρα για διάστημα που,

συνυπολογιζομένων και ολιγοήμερων διαστημάτων απουσίας στο εξωτερικό, είναι μεγαλύτερο του ημίσεως ενός πλήρους ημερολογιακού έτους. Για τη συναγωγή του τεκμηρίου αυτού απαιτείται, ωστόσο, η εκ μέρους της φορολογικής αρχής απόδειξη της πραγματικής διαμονής του προσώπου στην Ελλάδα για το καθορισθέν υπό του νόμου ελάχιστο χρονικό διάστημα (ΣτΕ 2353/2022). Η μη απόδειξη της πραγματικής βάσης του τεκμηρίου δεν αποκλείει, πάντως, την εφαρμογή των κριτηρίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 για την εξεύρεση της φορολογικής κατοικίας του μη διαμένοντος για μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα στην Ελλάδα προσώπου (ΣτΕ 2105/2018).

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Ολλανδίας ν.1455/1984 (ΦΕΚ 89/16.6.1984) “Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών που υπογράφηκε στην Αθήνα στις 16 Ιούλη 1981 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και του προσαρτημένου σ’ αυτή Πρωτοκόλλου”:

« [...] Άρθρον 2

Καλυπτόμενοι φόροι

1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου των επιβαλλομένων δια λογαριασμόν εκάστου εκ των Κρατών ή των πολιτικών αυτού υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ’ ον ούτοι επιβάλλονται.

2. Ως φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται πάντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος επί του συνολικού κεφαλαίου ή επί στοιχείων εισοδήματος ή κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί της προκυπτούσης ωφελείας εκ της εκποιήσεως κινητής ή ακινήτου περιουσίας, των φόρων επί του συνολικού ποσού των καταβαλλομένων υπό των επιχειρήσεων μισθών και ημερομισθίων, ως επίσης και των φόρων επί της υπερτιμήσεως κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι επί των οποίων η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικώτερον:

α) Προκειμένου περί της Ελλάδος:

- ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου επί των φυσικών προσώπων,
- ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου επί των νομικών προσώπων,
- η εισφορά υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων επί του φόρου εισοδήματος, και
- πάντες οι λοιποί φόροι επί του εισοδήματος, οι πρόσθετοι φόροι ή λοιπαί εισφοραί (αναφερόμενοι εφεξής ως «ελληνικός φόρος»).

β) Προκειμένου περί των Κάτω Χωρών:

- ο φόρος εισοδήματος,
- ο φόρος ημερομισθίων,
- ο φόρος εταιρειών,
- ο φόρος μερισμάτων,
- ο φόρος κεφαλαίου (αναφερόμενος εφεξής ως «φόρος των Κάτω Χωρών»).

4. Η Σύμβασις εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου φόρου ή ουσιαδώς παρομοίας φύσεως φόρων επιβαλλομένων μεταγενεστέρως επιπροσθέτως, ή αντί, των υφισταμένων φόρων. Αι αρμόδιαι αρχαί των Κρατών θα γνωστοποιούν προς αλλήλας οιασδήποτε σημαντικής μεταβολάς επελθούσας εις την αντίστοιχον αυτών φορολογικήν νομοθεσίαν. [...]

Άρθρον 4

Φορολογική κατοικία

1. Δια τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως, ο όρος «κάτοικος ενός εκ των Κρατών» σημαίνει παν πρόσωπον το οποίον, συμφώνως προς τους νόμους του Κράτους τούτου,

υπόκειται εις φορολογίαν εις τούτο λόγω κατοικίας ή διαμονής αυτού ή τόπου διευθύνσεως επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή άλλου παρομοίας φύσεως κριτηρίου. Αλλ' ο όρος ούτος δεν περιλαμβάνει οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον υπόκειται εις φόρον εν τω Κράτει τούτω μόνον όσον αφορά εισόδημα από πηγάς εντός του Κράτους τούτου ή κεφάλαιον ευρισκόμενον εντός αυτού.

2. Δια τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως, φυσικόν τι πρόσωπον το οποίον είναι μέλος διπλωματικής ή προξενικής αποστολής ενός εκ των Κρατών εν τω ετέρω Κράτει ή εν τρίτω Κράτει, και το οποίον είναι υπήκοος του αποστέλλοντος Κράτους, θεωρείται κάτοικος του αποστέλλοντος Κράτους.

3. Οσάκις κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1, φυσικόν τι πρόσωπον είναι κάτοικος αμφοτέρων των Κρατών, τότε η κατάστασίς του καθορίζεται ως ακολούθως:

α) θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω διαθέτει μόνιμον οικογενειακήν εστίαν. Εάν διαθέτει μόνιμον οικογενειακήν εστίαν εις αμφοτέρα τα Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους μετά του οποίου διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων).

β) εάν το Κράτος εν τω οποίω έχει το κέντρον των ζωτικών συμφερόντων αυτού δεν δύναται να καθορισθεί ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον οικογενειακήν εστίαν εις ουδέν εκ των δύο Κρατών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω έχει εν σύνηθες κατάλυμα.

γ) εάν έχει εν σύνηθες κατάλυμα εις αμφοτέρα τα Κράτη εις ουδέν εξ αυτών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.

δ) εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Κρατών διευθετούν το ζήτημα δι' αμοιβαίας συμφωνίας.

4. Οσάκις κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1, εν πρόσωπον, πλην φυσικού προσώπου, είναι κάτοικος αμφοτέρων των Κρατών, τότε το πρόσωπον τούτο θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως αυτού. [...]

Άρθρον 16

Εξηρητημένοι προσωπικάι υπηρεσίαι

1. Τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων 17, 19, 20 και 21, μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός εκ των Κρατών έναντι απασχολήσεως φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εν τω ετέρω Κράτει. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτως, η εξ αυτής κτωμένη αμοιβή δύναται να φορολογείται εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της παραγράφου 1, αμοιβή κτωμένη υπό κατοίκου ενός εκ των Κρατών έναντι απασχολήσεως ασκουμένης εν τω ετέρω Κράτει φορολογείται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος εάν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής ευρίσκεται εις το έτερον Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος, και

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμον εγκατάστασιν ή καθορισμένην βάσιν την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω Κράτει.

3. Ανεξαρτήτως των προηγουμένων διατάξεων του παρόντος άρθρου, αμοιβή κτωμένη έναντι απασχολήσεως παρεχομένης επί πλοίου ή αεροσκάφους εις διεθνείς μεταφοράς, δύναται να φορολογείται εν τω Κράτει εν τω οποίω τα κέρδη εκ της εκμεταλλεύσεως του πλοίου ή του αεροσκάφους φορολογούνται βάσει των διατάξεων της εν άρθρω 8 της παρούσης Συμβάσεως αναφερομένης Συμφωνίας. [...]

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις στη Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ μέσω της εφαρμογής των αιτημάτων της πλατφόρμας της ΑΑΔΕ την με αριθμό πρωτοκόλλου υπό κρίση αίτηση περί εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, στην οποία δήλωσε τον κωδικό 319 της δήλωσης, ότι δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση της προσφεύγουσας δεν εκκαθαρίστηκε, αλλά η Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ ζήτησε από την προσφεύγουσα την να αποστείλει πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας με ημερομηνία 2023 με apostille και την προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου στην οποία δεν είναι συμπληρωμένος ο κωδικός 319.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα δεν έγινε δεκτή η ως άνω αίτηση και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη καθώς υπέβαλε αίτηση στην Ολλανδική Φορολογική Αρχή για τη χορήγηση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας για το έτος 2017 κι έλαβε την απάντηση ότι δεν δύναται να εκδοθεί πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το έτος αυτό διότι έχουν παρέλθει τα πέντε (5) έτη, ενώ από τα προσκομισθέντα προκύπτει ότι πληροί τις προϋποθέσεις για την αναγνώρισή της ως κάτοικο εξωτερικού.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσκομίζει επικυρωμένη μετάφραση του αιτήματος του από αιτήματός της προς τη Φορολογική Διοίκηση της Ολλανδίας με το οποίο αιτήθηκε την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού για τα έτη 2016 έως και 2022.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσκομίζει επικυρωμένη μετάφραση της από απάντησης της Φορολογικής Διοίκησης της Ολλανδίας με την οποία η αρμόδια υπηρεσία την ενημέρωσε ότι δεν παρέχεται πιστοποιητικό για περισσότερα από πέντε χρόνια και ότι θα λάβει τα πιστοποιητικά για τα έτη 2018 έως 2022 εντός δέκα εργάσιμων ημερών.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσκομίζει πιστοποιητικά εκδοθέντα από τη Φορολογική Διοίκηση της Ολλανδίας σύμφωνα με τα οποία ήταν κάτοικος Ολλανδίας με την έννοια του άρθρου 4 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Ολλανδίας για τα έτη 2018 έως 2022.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, η προσφεύγουσα έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018- 2022 με συμπληρωμένο τον κωδικό 319, οι οποίες έγιναν δεκτές από τη φορολογική διοίκηση την και η προσφεύγουσα φορολογήθηκε ως κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι το κρινόμενο έτος ήταν φορολογικός κάτοικος Ολλανδίας, προσκόμισε την από ενημέρωση από την εταιρεία σύμφωνα με την οποία η απασχόλησή της σε αυτήν παρατείνεται. Η νέα σύμβαση εργασίας αρχίζει από την και λήγει βάση νόμου την, ενώ τόπος εργασίας παραμένει το γραφείο της επιχείρησης στο

Επειδή επίσης με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα προσκομίζει την από εκτύπωση από την εφαρμογή «η υπηρεσία φόρων μου» της Ολλανδικής

Φορολογικής Διοίκησης που αποτελεί αντίγραφο εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την οποία προκύπτει ότι έχει δηλωθεί στην Ολλανδία για το 2017 ποσό εισοδήματος, ύψους 20.198,00 €, με βάση τις πληροφορίες που έχει παράσχει ο εργοδότης της.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε τα δικαιολογητικά που είναι απαραίτητα για την απόδειξη της μεταβολής φορολογικής της κατοικίας στη Ολλανδία το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 (ΠΟΛ. 1201/2017 παρ. 2 & 3). Σε κάθε περίπτωση, από τα ως άνω προσκομισθέντα δικαιολογητικά προκύπτει ο προβλεπόμενος με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1177/2014 μόνιμος χαρακτήρας της εγκατάστασης της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 η προσφεύγουσα ήταν φορολογικός κάτοικος Ολλανδίας και ως εκ τούτου, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, της ΣΑΔΦ Ελλάδας - Ολλανδίας, της ΠΟΛ. 1201/2017 και της ΠΟΛ. 1177/2014 η προσφεύγουσα, ως φορολογικός κάτοικος Ολλανδίας, δεν φορολογείται στην Ελλάδα για το εισόδημα που απέκτησε από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η προσφεύγουσα υπόκειται σε φόρο μόνο για το φορολογητέο εισόδημα της που προκύπτει στην Ελλάδα.

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτή η με αριθμό πρωτοκόλλου υπό κρίση αίτηση περί εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, και συγκεκριμένα να καταχωριστεί ο κωδικός 319 της δήλωσης, ότι δηλαδή είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και να διαγραφούν τα ποσά που έχουν καταχωριστεί στους κωδικούς 389 και 651, και πρέπει να διενεργηθεί εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.